
Schriftenreihe
Finanzwissenschaft und Finanzrecht



121

Fabian Mauchle

Die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs

Eine Law and Economics-Studie



Stämpfli Verlag

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot betreffend Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit war seit jeher brisant, da sie im Falle eines Steuerkonflikts zwischen zwei Kantonen zu einer Verteilung des Steuersubstrats mit weitreichenden Auswirkungen auf die Kantonsfinanzen führt. Das vorliegende Buch geht der Frage nach, ob die bis heute weitgehend unveränderte Praxis, welche Mitte des 19. Jahrhunderts entstanden ist, in der heutigen Zeit noch sachgerecht ist und für die Zukunft beibehalten werden sollte.

Zu diesem Zweck unterzieht der Autor die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften gemäss interkantonalem Steuerrecht einer umfassenden rechtlichen und ökonomischen Analyse und beleuchtet bestehende Mechanismen des Finanzausgleichs. Dazu würdigt das Buch die geltende Praxis hinsichtlich Verteilungsergebnis, Steuersystematik sowie verfassungsrechtlichen und finanzwissenschaftlichen Anforderungen und identifiziert Verteilungsalternativen.

Der Autor legt einen Gesetzesvorschlag für eine Neukonzeption des interkantonalen Steuerrechts vor, die ein geteiltes Besteuerungsrecht zwischen Wohn- und Arbeitsort bzw. Wohn- und Geschäftsort vorsieht, und erläutert Folgen einer solchen Neuregelung.

Fabian Mauchle

Die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs

Eine Law and Economics-Studie



Stämpfli Verlag

Dieses Buch ist urheberrechtlich geschützt. Jede Form der Weitergabe an Dritte (entgeltlich oder unentgeltlich) ist untersagt. Die Datei enthält ein verstecktes Wasserzeichen, in dem die Daten des Downloads hinterlegt sind.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z.B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2021
www.staempfliverlag.com

E-Book ISBN 978-3-7272-2219-1

Über unsere Online-Buchhandlung www.staempflishop.com ist zudem folgende Ausgabe erhältlich:

Print ISBN 978-3-7272-2218-4

printed in
switzerland



Dank und Vorwort

Die vorliegende Dissertation entstand während meiner Assistenzzeit am Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (IFF) an der Universität St. Gallen. Dabei habe ich von verschiedener Seite wertvolle Unterstützung erfahren, weshalb ich es nicht unterlassen möchte, den folgenden Personen meinen Dank auszusprechen:

Zunächst gilt mein herzlicher Dank Prof. Dr. Robert Waldburger, der nicht nur mein Interesse am Thema geweckt und das Dissertationsprojekt voller Umsicht begleitet hat, sondern mir auch mit seiner Offenheit gegenüber interdisziplinären Methoden viel Vertrauen schenkte. Ebenso möchte ich Prof. Dr. Christoph A. Schaltegger für die Übernahme des Koreferats und die zahlreichen wertvollen Anregungen danken.

Bei meinen Kolleginnen und Kollegen am IFF, insbesondere Dr. Michael Bertschinger, Dr. David Waldmeier, Dr. Beatrice Mäder, M.A. Patrick Schmid und M.A. Raphaël Fellay, möchte ich mich für die angenehme Zusammenarbeit sowie für die Zeit während und zwischen dem Assistieren bedanken. Dr. Michael Bertschinger, Dr. Terenzio Angelini und Prof. Dr. Klaus A. Vallender haben grössere oder kleinere Teile des Manuskripts gelesen und in vielen Diskussionen hilfreiche Hinweise eingebracht, wofür ich sehr dankbar bin. Prof. Dr. Peter Hongler danke ich für die Gewährung des Gastrechts am IFF nach meiner Assistenzzeit und für die freundliche Aufnahme dieses Beitrags in die IFF Schriftenreihe.

Meinen Eltern Felix und Brigitte sowie meiner Schwester Sarina danke ich von ganzem Herzen für ihre grenzenlose Unterstützung in jeglicher Hinsicht. Sie haben mir meine Ausbildung erst ermöglicht. Zuletzt gilt mein Dank meiner Freundin Corinne für ihre bedingungslose Liebe und Zuneigung. Ihr Beitrag war unermesslich.

Literatur und Rechtsprechung konnten bis Ende Oktober 2020 berücksichtigt werden. Vereinzelt wurde jüngeren Entwicklungen Rechnung getragen. Hingegen hat die Corona-Pandemie und das damit verbundene Aufkommen von Homeoffice keinen speziellen Eingang in die vorliegende Abhandlung gefunden. Es wird sich erst in der Zukunft weisen, ob die diesbezüglichen Entwicklungen von nachhaltiger Natur sind.

St. Gallen, im Juni 2021

Fabian Mauchle

Zusammenfassung

Diese Arbeit befasst sich mit der Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 127 Abs. 3 BV in Bezug auf Erwerbseinkünfte. Im Sinne einer ganzheitlichen Betrachtungsweise wird die langjährige Praxis zur Verteilung von Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit auf die an der Besteuerung interessierten Kantone aus rechtlicher und ökonomischer Sicht analysiert und unter Berücksichtigung des Finanzausgleichs kritisch gewürdigt.

Zu diesem Zweck wird in einem ersten Hauptblock die Primärverteilung gemäss interkantonalem Steuerrecht anhand verschiedener Fallkonstellationen systematisch dargestellt und rechtshistorisch hergeleitet. Daraus erhellt, dass sich das Bundesgericht vor allem von Praktikabilitätsüberlegungen leiten liess. Hingegen spielte das Äquivalenzprinzip nur eine untergeordnete Rolle. Die anschliessende Sekundärverteilung verändert das Primärverteilungsergebnis teilweise erheblich.

Im zweiten Hauptblock wird die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften einer rechtlichen und ökonomischen Analyse unterzogen. Diese zeigt, dass die Globaläquivalenz, ergänzt durch ökonometrische Methoden, als «Soll-Verteilungsergebnis» begriffen werden kann. Davon weicht vor allem das Verteilungsergebnis von Pendlern und Wochenaufenthaltern ab, was auch durch verschiedene Finanzausgleichsmechanismen nicht korrigiert wird. Aus verfassungsrechtlicher Sicht erscheinen zum einen die Form der Primärverteilung als Richterrecht und zum anderen die fehlende Rechtsformneutralität als problematisch. Ferner erweist sich der Grundsatz des einheitlichen Besteuerungsrechts als nicht mehr zeitgemäss. Weiter kann ein geteiltes Besteuerungsrecht den Pendleranreiz reduzieren und zu einer effizienteren und nachhaltigeren Arbeits- und Wohnortwahl beitragen. Im Ergebnis offenbart die Analyse zudem steuersystematische Mängel.

Darauf aufbauend wird im dritten Hauptblock eine Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften hergeleitet. Anhand eines Rechtsvergleichs zum internationalen und interkommunalen Verhältnis werden in einem ersten Schritt Verteilungsalternativen identifiziert und gewürdigt. Diesen lassen sich verschiedene Ansatzpunkte für das Steuer- und Finanzausgleichsrecht entnehmen, wie die festgestellten Mängel im interkantonalen Verhältnis entschärft werden könnten. In einem zweiten Schritt wird auf Basis eines konkreten Gesetzesvorschlages eine Neukonzeption des interkantonalen Steuerrechts für ein geteiltes Besteuerungsrecht zwischen Wohn- und Arbeitsort bzw. Wohn- und Geschäftsort erstellt.

Im vierten Hauptblock werden Folgen der Neukonzeption erläutert, wobei vor allem die Kantonsfinanzen, die Pendlermobilität sowie die Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen interessieren.

Summary

This thesis deals with the case law on the prohibition of the intercantonal double taxation according to article 127 paragraph 3 of the Federal Constitution with regard to income from gainful activity. In order to pursue a holistic approach, this long-time practice of allocating income from employment and self-employment among the cantons interested in taxation is analysed and critically assessed from a legal and economic point of view, taking into account the national fiscal equalisation system.

For this purpose, the first main block systematically presents the primary allocation of income from gainful activity in accordance with intercantonal tax law using different cases and deriving the legal history of the system. It can be seen that the Federal Supreme Court was primarily guided by practicability considerations. In contrast, the benefit principle played only a minor role. Subsequently, the secondary allocation partly changes the allocation outcome in a considerable manner.

The second main block consists of a law and economic analysis of the current allocation of income from gainful activity. This analysis shows that the overall benefit principle, extended with econometric methods, can be understood as a “target allocation rule”. The allocation outcome of commuters and weekly residents in particular deviates from this rule, which is not adjusted by various fiscal equalisation mechanisms. From a constitutional point of view, the form of the primary allocation as case law on the one hand and the lack of organisational neutrality on the other hand appear to be problematic. Furthermore, the principle of exclusive taxation for employment income is no longer up to date. In addition, a shared taxation right can reduce the incentive to commute and contribute to a more efficient and sustainable work and residence choice of individuals. In the end, the analysis reveals various shortcomings from a tax-systems perspective.

Subsequently, a new approach for the allocation of income from gainful activity is derived in the third main block. In a first step, allocation possibilities in the international and intermunicipal context are identified and evaluated with the method of comparative law. These possibilities reveal different elements in tax and fiscal equalisation law as to how the shortcomings identified in the intercantonal context can be mitigated. In a second step and on the basis of a specific legislative proposal, a new approach in the intercantonal tax law for a shared taxation right between the place of residence and place of work resp. the place of residence and place of business is formulated.

The fourth and last main block shows selected effects of the new approach. Of particular interest are the impact on cantonal finances, commuter mobility, and taxes as influencing factor in the design of facts.

Inhaltsübersicht

Dank und Vorwort	V
Zusammenfassung	VII
Summary	VIII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abbildungsverzeichnis	XXVII
Tabellenverzeichnis	XXIX
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII
I. Einleitung	1
1. Ausgangslage und Hintergrund	1
2. Zweck und Gegenstand der Untersuchung	2
3. Gang der Untersuchung	4
4. Methode und Interdisziplinarität	7
5. Wesentliche Begriffe	11
5.1 Verteilung	11
5.2 Erwerbseinkünfte	13
5.3 Wohn-, Arbeits- und Geschäftsort	20
II. Verteilung von Erwerbseinkünften <i>de lege lata</i>	23
1. Primärverteilung	23
1.1 Grundlagen	23
1.2 Fallkonstellationen von Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis	35
1.3 Rechtshistorische Analyse	66
1.4 Erkenntnisse und Fortgang	84
2. Sekundärverteilung	85
2.1 Vorgehensweise	85
2.2 Grundlagen	86
2.3 Der nationale Finanzausgleich (NFA)	92
2.4 Weitere Ausgleichsmechanismen	114
2.5 Erkenntnisse und Fortgang	117
III. Rechtliche und ökonomische Würdigung der Verteilung von Erwerbseinkünften <i>de lege lata</i>	119
1. Primärverteilung	119
1.1 Primärverteilungsergebnis	119
1.2 Verfassungsrechtliche Anforderungen	152
1.3 Finanzwissenschaftliche Anforderungen	177
1.4 Steuersystematik	201
1.5 Erkenntnisse und Fortgang	222

2.	Sekundärverteilung	226
2.1	Wirkung des Ressourcenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis	226
2.2	Wirkung des soziodemografischen Lastenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis	230
2.3	Wirkung der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich auf das Primärverteilungsergebnis	234
2.4	Wirkung der FDK-Vereinbarung auf das Primärverteilungsergebnis	235
2.5	Erkenntnisse und Fortgang	236

**IV. Herleitung einer Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften
de lege ferenda** 239

1.	Verteilungsalternativen	239
1.1	Methodische Vorbemerkungen	239
1.2	Verteilung im internationalen Verhältnis	246
1.3	Verteilung im interkommunalen Verhältnis	276
1.4	Erkenntnisse und Fortgang	291
2.	Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis	293
2.1	Ansatzpunkt Primär- oder Sekundärverteilung?	293
2.2	Neukonzeption der Primärverteilung	296
2.3	Punktuelle Anpassungen in der Sekundärverteilung	332
2.4	Erkenntnisse und Fortgang	336

V. Ausgewählte Auswirkungen der Neukonzeption *de lege ferenda* 339

1.	Kantonsfinanzen	339
1.1	Primärverteilung: Steuereinnahmen	339
1.2	Sekundärverteilung: Finanzausgleichsbeiträge	345
1.3	Gesamtergebnis	349
1.4	Erkenntnisse und Fortgang	350
2.	Pendlermobilität und die Folgen für Zersiedelung und Infrastruktur	351
2.1	Methodische Vorbemerkungen	351
2.2	Pendlermobilität im Alonso-Muth-Mills-Modell	352
2.3	Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern und Perspektive in Bezug auf die Zersiedelung und Infrastruktur	354
2.4	Weitere Folgerungen	356
2.5	Erkenntnisse und Fortgang	357
3.	Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen	358
3.1	Vorbemerkung	358
3.2	Arbeitsortswahl	359
3.3	Verlagerung von Schulden	360
3.4	Verwendung der <i>de-minimis</i> -Regelung	362
3.5	Lohn versus Dividende	365
3.6	Erkenntnisse und Fortgang	366

VI. Schlussbetrachtung	369
1. Zusammenfassung.....	369
2. Ausblick.....	376
Anhang	379
Quellenverzeichnis	389
1. Literatur	389
2. Vortrags- und Präsentationsunterlagen	413
3. Materialien	413
4. Berichte und Dokumente.....	415
Sachregister	419

Inhaltsverzeichnis

Dank und Vorwort	V
Zusammenfassung	VII
Summary	VIII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abbildungsverzeichnis	XXVII
Tabellenverzeichnis	XXIX
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII
I. Einleitung	1
1. Ausgangslage und Hintergrund	1
2. Zweck und Gegenstand der Untersuchung	2
3. Gang der Untersuchung	4
4. Methode und Interdisziplinarität	7
5. Wesentliche Begriffe	11
5.1 Verteilung	11
5.1.1 Primärverteilung	11
5.1.2 Sekundärverteilung	12
5.2 Erwerbseinkünfte	13
5.2.1 Erwerbs«einkünfte»	13
5.2.2 «Erwerbs»einkünfte	15
a) Unselbständige Erwerbseinkünfte	16
b) Selbständige Erwerbseinkünfte	17
5.3 Wohn-, Arbeits- und Geschäftsort	20
5.3.1 Wohnort	20
5.3.2 Arbeitsort	20
5.3.3 Geschäftsort	21
II. Verteilung von Erwerbseinkünften <i>de lege lata</i>	23
1. Primärverteilung	23
1.1 Grundlagen	23
1.1.1 Begründung einer kantonalen Steuerpflicht	23
a) Vorbemerkung zum Verhältnis zwischen StHG und kantonaem Steuergesetz	23
b) Arten von Steuerpflichten	24
c) Persönliche Zugehörigkeit	24
aa) Steuerrechtlicher Wohnsitz	24
bb) Steuerrechtlicher Aufenthalt	26
d) Wirtschaftliche Zugehörigkeit	26
aa) Geschäftsbetrieb	26
bb) Erwerbstätigkeit	28
1.1.2 Einschränkung der Steuerpflicht durch das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot	29
a) Inhalt	29
b) Normzwecke	29

	c) Rechtsnatur.....	31
	d) Doppelbesteuerungsrecht als Richterrecht	32
1.1.3	Zwischenfazit	35
1.2	Fallkonstellationen von Erwerbstätigkeit im interkantonalen Verhältnis	35
1.2.1	Methodische Vorbemerkungen.....	35
1.2.2	Unselbständige Erwerbstätigkeit bei täglicher Rückkehr (Pendler).....	36
	a) Begriff des Pendlers	36
	b) Steuerpflicht	36
	c) Primärverteilungsergebnis.....	37
1.2.3	Unselbständige Erwerbstätigkeit bei wöchentlicher Rückkehr (Wochenaufenthalter).....	38
	a) Begriff des Wochenaufenthalters	38
	b) Grundsatz: Echte Wochenaufenthalter	39
	aa) Steuerpflicht gemäss herrschender Auffassung	39
	bb) Eigene Würdigung.....	40
	cc) Primärverteilungsergebnis	41
	c) Erste Ausnahme: Leitende Angestellte.....	42
	aa) Steuerpflicht	42
	bb) Primärverteilungsergebnis	44
	d) Zweite Ausnahme: Alleinstehende mit mehr als fünfjährigem Wochenaufenthalt oder über 30 Jahre alt («Basler Praxis»).....	46
	aa) Steuerpflicht	46
	bb) Primärverteilungsergebnis	47
	e) Dritte Ausnahme: Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner	47
	aa) Steuerpflicht	47
	bb) Primärverteilungsergebnis	48
	f) Vierte Ausnahme: Steuerfolgen bei Wochenaufenthalt trotz zumutbarem Pendeln.....	49
	aa) Steuerpflicht	49
	bb) Primärverteilungsergebnis	50
	g) Fünfte Ausnahme: Steuerfolgen beim Wochenaufenthalt im «Dreiecksverhältnis».....	50
	aa) Steuerpflicht	50
	bb) Primärverteilungsergebnis	51
1.2.4	Unselbständige Erwerbstätigkeit bei unregelmässiger Rückkehr	51
	a) Grundsatz	51
	aa) Steuerpflicht	51
	bb) Primärverteilungsergebnis	52
	b) Erste Ausnahme: Saisonarbeiter.....	52
	aa) Steuerpflicht	52
	bb) Primärverteilungsergebnis	54

	c)	Zweite Ausnahme: Alternierender Wohnsitz	54
	aa)	Steuerpflicht	54
	bb)	Primärverteilungsergebnis	55
1.2.5		Selbständige Erwerbstätigkeit mit festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen	56
	a)	Steuerpflicht	56
	b)	Primärverteilungsergebnis	56
	aa)	Inhaber eines Einzelunternehmens und Teilhaber einer einfachen Gesellschaft	57
	bb)	Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	58
	cc)	Kommanditäre im Speziellen	61
	dd)	Verlegung von Unternehmensverlusten	61
1.2.6		Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen	62
	a)	Steuerpflicht	62
	b)	Primärverteilungsergebnis	63
1.2.7		Zwischenfazit	63
1.3		Rechtshistorische Analyse	66
1.3.1		Methodische Vorbemerkungen	66
1.3.2		Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften mit Hauptsteuerdomizil am Wohnort	67
	a)	Territorialprinzip als Ausgangspunkt	67
	b)	Anwendung des Territorialprinzips auf unselbständige Erwerbseinkünfte	68
	c)	Zeitlich beschränkte Ausnahme für Beamte	69
	d)	Verfestigung der Praxis	69
	e)	Überprüfung der Praxis	71
	f)	Lasten als Grund für eine Abweichung?	73
	aa)	Erster Versuch: Basler «Arbeitsrapen»	73
	bb)	Zweiter Versuch: <i>spillovers</i> («Genfer Entscheid»)	74
1.3.3		Zuteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften mit Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort	75
	a)	Begründung der Familienniederlassung	75
	b)	Ausweitung der Familienniederlassung auf Ehepaare mit getrenntem Hauptsteuerdomizil	76
1.3.4		Verteilung von selbständigen Erwerbseinkünften zwischen Wohn- und Geschäftsort	77
	a)	Anwendung des Territorialprinzips auf selbständige Erwerbseinkünfte	77
	b)	Praxisänderung in Bezug auf das Tätigkeitsentgelt	79
	c)	Keine Praxisänderung bei Einzelunternehmen und einfachen Gesellschaften	81
	d)	Überprüfung der Praxis	81
1.3.5		Zwischenfazit	83
1.4		Erkenntnisse und Fortgang	84

2.	Sekundärverteilung	85
2.1	Vorgehensweise	85
2.2	Grundlagen	86
2.2.1	Idealtypen staatlicher Organisation und deren ökonomische Beurteilung	86
	a) Föderalismus und Zentralstaat als Idealtypen staatlicher Organisation	86
	b) Vor- und Nachteile dieser Idealtypen	87
2.2.2	Funktionen eines Finanzausgleichs	90
	a) Literatur	90
	b) Botschaft NFA	91
2.2.3	Zwischenfazit	92
2.3	Der nationale Finanzausgleich (NFA)	92
2.3.1	Übersicht über die Instrumente des NFA	92
2.3.2	Ressourcenausgleich	94
	a) Ziele	94
	b) Ausgestaltung	96
	aa) Vorbemerkungen	96
	bb) Ressourcenindex	97
	cc) Auszahlungen an Nehmerkantone	98
	dd) Einzahlungen der Geberkantone	100
	ee) Neuerungen durch die STAF	101
	c) Sekundärverteilungsergebnis des Ressourcenausgleichs auf disaggregierter Ebene	104
	aa) Methodische Vorgehensweise	104
	bb) Ausschliessliche Zuteilung an das Hauptsteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung	104
	cc) Ausschliessliche Zuteilung an ein Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung	106
	dd) Häufige Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung	108
2.3.3	Soziodemografischer Lastenausgleich	110
	a) Ziel	110
	b) Ausgestaltung	111
	aa) Abgeltung der Sonderlasten der Bevölkerungsstruktur	111
	bb) Abgeltung der Sonderlasten der Kernstädte	112
	c) Berücksichtigung eines Lastenausgleichs für das Sekundärverteilungsergebnis?	112
2.3.4	Zwischenfazit	113
2.4	Weitere Ausgleichsmechanismen	114
2.4.1	Interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich	114
	a) Ziele	114
	b) Ausgestaltung	114

2.4.2	FDK-Vereinbarung betreffend Besteuerung der Mitglieder des Bundesrats	115
	a) Ausgestaltung	115
	b) Rechtsnatur	116
2.4.3	Zwischenfazit	117
2.5	Erkenntnisse und Fortgang	117

III. Rechtliche und ökonomische Würdigung der Verteilung von

Erwerbseinkünften *de lege lata*

1. Primärverteilung

1.1 Primärverteilungsergebnis

1.1.1 Mögliche Bewertungsmassstäbe

a) Lehre des *genuine link*

b) Prinzip der «engsten Beziehung» zwischen Steuerhoheit und Steuerobjekt

c) Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

d) Äquivalenzprinzip

1.1.2 Konkretisierung des Äquivalenzprinzips als Bewertungsmassstab

a) Das Äquivalenzprinzip und seine Strömungen in der Finanzwissenschaft

aa) Markt- und kostenmässige Äquivalenz

bb) Individual-, Gruppen- und Globaläquivalenz

cc) Fiskalische Äquivalenz

b) Das Äquivalenzprinzip im Steuerrecht

aa) Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund

bb) Eigene Würdigung

cc) Äquivalenzprinzip als generelle Steuerverteilregel im Verhältnis zwischen Gebietskörperschaften

dd) Eigene Würdigung

c) Synthese: Kostenmässige Globaläquivalenz als «Soll-Verteilungsergebnis» bei Erwerbseinkünften im interkantonalen Steuerrecht

d) Vorbehalt: Keine umfassende Verwirklichung der fiskalischen Äquivalenz

1.1.3 Schätzungen der Ausgabenelastizitäten

a) Wesentliche Begriffe

aa) Staatsausgaben

bb) Zupendler

cc) Ausgabenelastizität

b) Ansätze zur Schätzung von Ausgabenelastizitäten

c) Erster Ansatz: Aufschlüsselung der Staatsausgaben

aa) Mögliche staatliche Leistungen zugunsten von Zupendlern

bb) Unterscheidung der staatlichen Leistungen nach Rivalität im Konsum

cc) Resultate

	d)	Zweiter Ansatz: Ökonometrische Schätzung der Ausgabenelastizität	140
	aa)	Daten und Testhypothese.....	140
	bb)	Deskriptive Analyse	140
	cc)	Kontrollvariablen.....	141
	dd)	Ökonometrisches Modell.....	144
	ee)	Resultate.....	145
	e)	Ergebnis	149
1.1.4		Interpretation der geschätzten Ausgabenelastizitäten	149
	a)	Richtung der Kausalität.....	149
	b)	Eigene Würdigung mit Blick auf das Primärverteilungsergebnis.....	150
1.1.5		Zwischenfazit	152
1.2		Verfassungsrechtliche Anforderungen.....	152
1.2.1		Legalitätsprinzip.....	153
	a)	Inhalt und Funktionen des Legalitätsprinzips.....	153
	b)	Doppelbesteuerungsrecht im Lichte des Legalitätsprinzips	154
	aa)	Lehre	154
	bb)	Eigene Würdigung.....	155
	cc)	Konsequenzen	158
1.2.2		Rechtsformneutralität	159
	a)	Rechtsformneutralität als Verfassungsgrundsatz.....	159
	aa)	Rechtsformneutralität als Ausfluss der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	159
	bb)	Rechtsformneutralität als Ausfluss der Wirtschaftsfreiheit	161
	b)	Rechtsformneutralität der Primärverteilung: Fallbeispiele	163
	aa)	Ausgangslage.....	163
	bb)	Steuerausscheidung als Inhaberin eines Einzelunternehmens	164
	cc)	Steuerausscheidung als Teilhaberin einer Kommanditgesellschaft	165
	dd)	Steuerausscheidung als Alleinaktionärin einer Aktiengesellschaft	167
	ee)	Ergebnis.....	169
	c)	Rechtfertigung der fehlenden Rechtsformneutralität?.....	169
	aa)	Argument der Gewinnsteuer als Kompensation.....	169
	bb)	Argument des Sondervermögens bei der Zuteilung des Tätigkeitsentgelts	170
	cc)	Argument des «gerechten» Ausgleichs zwischen den Kantonen bei der Zuteilung des Tätigkeitsentgelts.....	172
	dd)	Argument des Sondervermögens bei der Verlegung von geschäftlichen Schuldzinsen	173

		d) Ergebnis	175
	1.2.3	Zwischenfazit	176
1.3		Finanzwissenschaftliche Anforderungen	177
	1.3.1	Praktikabilität	177
		a) Praktikabilität im Steuerrecht	177
		b) Grundsatz der Einheit des Besteuerungsrechts als Ausfluss der Praktikabilität	178
		c) Eigene Würdigung	179
		d) Praktikabilität und Einheit des Besteuerungsrechts bei Unselbständigerwerbenden	180
		aa) Folgen der Bedeutungslosigkeit des Grundsatzes der Einheit des Besteuerungsrechts für Unselbständigerwerbende	181
		bb) Praktikabilität bei der Steuererhebung	181
		cc) Ergebnis	184
	1.3.2	Minimierung der Zusatzlast der Besteuerung	185
		a) Begriff der Zusatzlast der Besteuerung	185
		b) Produktionseffizienztheorem	186
		c) Arbeits- und Wohnortswahl als Konsum- oder Produktionsentscheidung?	187
		d) Optimale Verzerrung der Arbeits- und Wohn- ortswahl	188
		aa) Einfluss der Pendelzeit auf die Arbeitszeit	189
		bb) Einfluss der Pendelzeit auf die Zersiedelung	189
		cc) Einfluss der Pendelzeit auf externe Kosten	191
		dd) Ergebnis	191
		e) Progressive Einkommensteuer im Alonso-Muth- Mills(AMM)-Modell	192
		aa) Modellierung der Konsumententscheidung ohne Einkommensteuer	192
		bb) Integration einer progressiven Einkommensteuer	193
		cc) Ausgangslage: Identische Einkommensteuertarife	194
		dd) Unterschiedliche Einkommensteuertarife	197
		f) Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern	199
	1.3.3	Zwischenfazit	201
1.4		Steuersystematik	201
	1.4.1	Unselbständigerwerbende mit täglicher Rückkehr (Pendler)	202
	1.4.2	Unselbständigerwerbende mit wöchentlicher Rückkehr (Wochenaufenthalter)	202
		a) Steuerpflicht am Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort bei echten Wochenaufenthalten?	202
		aa) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort im gleichen Kanton	203

	bb) Arbeits- und Wochenaufenthaltort in verschiedenen Kantonen.....	203
	cc) Ergebnis.....	204
	b) Würdigung der Rechtsfigur des echten Wochenaufenthalters.....	204
	c) Würdigung der Rechtsfigur des leitenden Angestellten	205
1.4.3	Unselbständigerwerbende mit unregelmässiger Rückkehr	207
	a) Würdigung der Rechtsfigur des Saisonarbeiters.....	207
	b) Würdigung der Rechtsfigur des alternierenden Wohnsitzes mit einer unselbständigen Erwerbstätigkeit	208
1.4.4	Familienbesteuerung bei Unselbständigerwerbenden.....	210
1.4.5	Selbständigerwerbende.....	211
	a) Würdigung der Bemessung des Tätigkeitsentgelts bei Personengesellschaften.....	211
	aa) Qualifikation als Tätigkeitsentgelt und Drittvergleich.....	212
	bb) Schematische Bemessung des Tätigkeitsentgelts.....	212
	b) Würdigung der Verteilung von Unternehmensverlusten	216
	aa) Problemstellung	216
	bb) Provisorische Verlustverrechnung als erste Lösungsvariante.....	217
	cc) Teilweises Besteuerungsrecht als zweite Lösungsvariante.....	218
	c) Würdigung des Betriebsstättenprinzips	219
	aa) Selbständigerwerbende ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen	219
	bb) Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit	220
1.4.6	Zwischenfazit	222
1.5	Erkenntnisse und Fortgang	222
2.	Sekundärverteilung	226
2.1	Wirkung des Ressourcenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis	226
2.1.1	Wirkungsrichtung.....	226
	a) Finanzstärke als zentraler Treiber der Wirkungsrichtung.....	226
	b) Zusammenhang zwischen Finanzstärke und Anzahl an ausserkantonalen Erwerbstätigen?.....	227
2.1.2	Wirkungsstärke.....	228
2.2	Wirkung des soziodemografischen Lastenausgleichs auf das Primärverteilungsergebnis	230
2.2.1	Lastenindex der Bevölkerungsstruktur	230

2.2.2	Lastenindex der Kernstädte	231
	a) Relevanz.....	231
	b) Ausgleichswirkung.....	232
2.3	Wirkung der interkantonalen Zusammenarbeit mit Lastenausgleich auf das Primärverteilungsergebnis	234
2.4	Wirkung der FDK-Vereinbarung auf das Primärverteilungsergebnis	235
2.5	Erkenntnisse und Fortgang	236

IV. Herleitung einer Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften

<i>de lege ferenda</i>	239
1. Verteilungsalternativen	239
1.1 Methodische Vorbemerkungen.....	239
1.1.1 Herleitung von Verteilungsalternativen mittels Rechtsvergleichung	239
a) Rechtsvergleichung als Inspirationsquelle und als methodischer Ansatz zur Lückenfüllung	239
b) Prozessuale Hürde der Praxisänderung als Hinderungsgrund?	240
1.1.2 Methodische Anforderungen der Rechtsvergleichung.....	240
a) Formulierung eines gesellschaftlichen Problems	240
b) Auswahl der zu vergleichenden Rechtssysteme	241
1.1.3 Anmerkungen zur Vergleichbarkeit	242
a) Verständnis von Souveränität und dessen Folgen	242
aa) Internationales Verhältnis.....	242
bb) Interkommunales Verhältnis.....	244
b) Verteilungsziele.....	244
aa) Internationales Verhältnis.....	244
bb) Interkommunales Verhältnis.....	245
c) Darstellung des Verteilungsergebnisses	245
aa) Grundproblematik.....	245
bb) Steuerbemessungsgrundlage als Bezugsgrösse.....	245
cc) Steuereinnahmen als Bezugsgrösse	246
1.2 Verteilung im internationalen Verhältnis.....	246
1.2.1 Unselbständige Erwerbstätigkeit im Grundsatz.....	246
a) Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit	246
b) Primärverteilungsergebnis.....	247
c) Sekundärverteilungsergebnis.....	248
aa) Rechtsnatur von finanziellen Ausgleichszahlungen.....	248
bb) Finanzielle Ausgleichszahlung der Schweiz zugunsten von Österreich	249
cc) Finanzielle Ausgleichszahlung des Kantons Genf zugunsten von Frankreich.....	251
d) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung	253

1.2.2	Unselbständige Erwerbstätigkeit von Grenzgängern	253
	a) Begriff des Grenzgängers	254
	b) Verteilungsergebnis	255
	aa) Deutschland	255
	bb) Frankreich	258
	cc) Italien	260
	dd) Fürstentum Liechtenstein	262
	c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung	263
1.2.3	Unselbständige Erwerbstätigkeit einer Person im öffentlichen Dienst	265
	a) Begriff der Person im öffentlichen Dienst	265
	b) Verteilungsergebnis	265
	c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung	266
1.2.4	Unselbständige Erwerbstätigkeit eines leitenden Angestellten	267
	a) Begriff des leitenden Angestellten	267
	b) Verteilungsergebnis	267
	c) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung	268
1.2.5	Unselbständige Erwerbstätigkeit von Verwaltungsräten	269
	a) Begriff des Verwaltungsrats	269
	b) Verteilungsergebnis	269
	c) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung	270
1.2.6	Selbständige Erwerbstätigkeit in festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen	270
	a) Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit	270
	b) Verteilungsergebnis	271
	aa) Einzelunternehmen und einfache Gesellschaft	271
	bb) Kollektiv- und Kommanditgesellschaft	272
	cc) Kommanditäre im Speziellen	273
	dd) Behandlung von Verlusten	273
	c) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung	274
1.2.7	Selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Anlagen oder ständige Einrichtungen	275
1.2.8	Zwischenfazit	276
1.3	Verteilung im interkommunalen Verhältnis	276
1.3.1	Primärverteilung	276
	a) Unselbständige Erwerbstätigkeit	276
	b) Vergleich zum interkantonalen Verhältnis und Würdigung	278
	aa) Verweis auf das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht unter dem Blickwinkel des Legalitätsprinzips	278
	bb) Arbeitsort als Steuerdomizil unter dem Blickwinkel des Legalitätsprinzips	279

	cc) Primärverteilungsergebnis	281
	c) Selbständige Erwerbstätigkeit	282
	d) Vergleich zum interkantonalen Steuerrecht und Würdigung	284
	aa) Rechtsformneutralität	284
	bb) Praktikabilität	284
	cc) Primärverteilungsergebnis	286
1.3.2	Sekundärverteilung	286
	a) Ressourcenausgleich	286
	b) Vergleich zum nationalen Finanzausgleich und Würdigung	287
	c) Lastenausgleich	288
	d) Vergleich zum nationalen Finanzausgleich und Würdigung	289
1.3.3	Zwischenfazit	291
1.4	Erkenntnisse und Fortgang	291
2.	Neukonzeption der Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis	293
2.1	Ansatzpunkt Primär- oder Sekundärverteilung?	293
2.2	Neukonzeption der Primärverteilung	296
2.2.1	Vorbemerkung	296
2.2.2	Neues Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts	297
	a) Normvorschlag	297
	b) Kommentar	297
2.2.3	Verteilung von unselbständigen Erwerbseinkünften zwischen Hauptsteuerdomizil und Arbeitsort	299
	a) Normvorschlag	299
	b) Kommentar	299
	c) Anwendungsbeispiele	300
	aa) Ganzjährige unselbständige Erwerbstätigkeit eines Pendlers	300
	bb) Unterjährige unselbständige Erwerbstätigkeit eines Pendlers	301
2.2.4	Weitgehende Angleichung des echten Wochenaufenthalters an den Pendler	302
	a) Normvorschlag	302
	b) Kommentar	302
	c) Folgen dieser Angleichung auf die von der Rechtsprechung entwickelten Strategien zur Identifizierung von unechten Wochenaufenthaltern	305
	d) Anwendungsbeispiele	305
	aa) Langjähriger echter Wochenaufenthalt	305
	bb) Vorübergehender echter Wochenaufenthalt	306
	cc) Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen	307
2.2.5	Anpassung der Familienbesteuerung	309
	a) Normvorschlag	309
	b) Kommentar	309

	c)	Anwendungsbeispiele.....	310
	aa)	Unregelmässige Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft	310
	bb)	Unregelmässige Rückkehr ohne intakte Ehe oder eingetragene Partnerschaft.....	311
	cc)	Unechter Wochenaufenthalt	311
	dd)	Gemeinsamer Wochenaufenthalt mit dem Partner	312
2.2.6		Abschaffung diverser Rechtsfiguren im Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit	313
	a)	Leitender Angestellter	313
	aa)	Normvorschlag	313
	bb)	Kommentar	313
	cc)	Anwendungsbeispiel.....	313
	b)	Saisonarbeiter.....	314
	aa)	Kommentar.....	314
	bb)	Anwendungsbeispiel.....	315
	c)	Alternierender Wohnsitz mit unselbständiger Erwerbstätigkeit	316
	aa)	Normvorschlag	316
	bb)	Kommentar.....	316
	cc)	Anwendungsbeispiel.....	316
2.2.7		Verteilung von selbständigen Erwerbseinkünften zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort.....	317
	a)	Normvorschlag.....	317
	b)	Kommentar.....	318
	c)	Anwendungsbeispiele.....	319
	aa)	Kollektivgesellschaft mit festen Anlagen oder ständigen Einrichtungen	319
	bb)	Unternehmensverlust.....	321
2.2.8		Objektmässige Schuldzinsverlegung bei Einzelunternehmen	323
	a)	Normvorschlag.....	323
	b)	Kommentar.....	323
	c)	Anwendungsbeispiel	323
2.2.9		<i>De-minimis</i> -Regelung.....	325
	a)	Normvorschlag.....	325
	b)	Kommentar.....	325
	c)	Anwendungsbeispiele.....	326
	aa)	Geringfügige, unselbständige Nebenerwerbstätigkeit	326
	bb)	Fragmentierte, unselbständige Erwerbstätigkeit.....	327
	cc)	Selbständige Erwerbstätigkeit	328
2.2.10		Zwischenfazit	329

2.3	Punktuelle Anpassungen in der Sekundärverteilung.....	332
2.3.1	Abschaffung des soziodemografischen Lastenausgleichs betreffend Sonderlasten von Kernstädten.....	332
	a) Normvorschlag.....	332
	b) Kommentar.....	332
2.3.2	Keine Anpassungen im Ressourcenausgleich.....	333
	a) Anwendung der Repartitionen auf das Nebensteuerdomizil des Arbeitsorts.....	333
	b) Keine Korrektur beim Ressourcenpotenzial für Zentrumskantone.....	334
2.3.3	Aufhebung der FDK-Vereinbarung.....	335
	a) Vorschlag.....	335
	b) Kommentar.....	335
2.3.4	Zwischenfazit.....	335
2.4	Erkenntnisse und Fortgang.....	336
V. Ausgewählte Auswirkungen der Neukonzeption <i>de lege ferenda</i>.....		339
1.	Kantonsfinanzen.....	339
1.1	Primärverteilung: Steuereinnahmen.....	339
	1.1.1 Methodische Vorbemerkungen.....	339
	1.1.2 Simulation.....	341
1.2	Sekundärverteilung: Finanzausgleichsbeiträge.....	345
	1.2.1 Ressourcenausgleich.....	345
	a) Methodische Vorbemerkungen.....	345
	b) Simulation.....	345
	1.2.2 Soziodemografischer Lastenausgleich.....	348
1.3	Gesamtergebnis.....	349
1.4	Erkenntnisse und Fortgang.....	350
2.	Pendlermobilität und die Folgen für Zersiedelung und Infrastruktur.....	351
2.1	Methodische Vorbemerkungen.....	351
2.2	Pendlermobilität im Alonso-Muth-Mills-Modell.....	352
2.3	Anwendung des Modells im interkantonalen Steuerrecht bei Pendlern und Perspektive in Bezug auf die Zersiedelung und Infrastruktur.....	354
2.4	Weitere Folgerungen.....	356
	2.4.1 Notwendigkeit einer Anpassungsfrist.....	356
	2.4.2 Interkantonaler Steuerwettbewerb.....	357
2.5	Erkenntnisse und Fortgang.....	357
3.	Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen.....	358
3.1	Vorbemerkung.....	358
3.2	Arbeitsortswahl.....	359
3.3	Verlagerung von Schulden.....	360
	3.3.1 Verlagerung ins Geschäftsvermögen.....	360
	3.3.2 Verlagerung ins Privatvermögen.....	361

3.4	Verwendung der <i>de-minimis</i> -Regelung	362
3.4.1	Unselbständige Erwerbstätigkeit mit mehreren Teilzeitstellen.....	363
3.4.2	Selbständige Erwerbstätigkeit und optimale Bildung bzw. Auflösung von Willkürreserven.....	364
3.5	Lohn versus Dividende.....	365
3.6	Erkenntnisse und Fortgang	366
VI.	Schlussbetrachtung.....	369
1.	Zusammenfassung.....	369
2.	Ausblick	376
Anhang.....		379
Quellenverzeichnis		389
1.	Literatur	389
2.	Vortrags- und Präsentationsunterlagen	413
3.	Materialien	413
4.	Berichte und Dokumente.....	415
Sachregister		419

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bausteinartige Struktur der Untersuchung	6
Abbildung 2: Architektur des nationalen Finanzausgleichs mit den Zahlungen im Jahr 2020 in Mio. CHF.....	94
Abbildung 3: Auswirkung der STAF auf die Ressourcenindizes mit Basisjahr 2018 ..	103
Abbildung 4: Vergleich Mittelwert Pro-Kopf-Nettoaufwand in CHF von Kantonen mit einer unter (grau) bzw. über (schwarz) dem Median liegenden Anzahl Zupendler.....	141
Abbildung 5: Geschätzte Pro-Kopf-Kosten eines Zupendlers am Arbeitsort in CHF ..	149
Abbildung 6: Pendlersaldo nach Kanton in tausend Personen	184
Abbildung 7: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns mit identischen Einkommensteuertarifen	196
Abbildung 8: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns bei unterschiedlichen Einkommensteuertarifen	198
Abbildung 9: Anteil des Hauptsteuerdomizils in Abhängigkeit der gesamten selbständigen Erwerbseinkünfte beim Bodensee-Konkordat/ Zentralschweizer Konkordat (grau) und Nordwestschweizer Konkordat (schwarz).....	214
Abbildung 10: Sekundärverteilungsergebnis eines österreichischen Unselbständigerwerbenden mit Arbeitsort im Kanton St. Gallen in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz	250
Abbildung 11: Sekundärverteilungsergebnis eines französischen Unselbständigerwerbenden mit Arbeitsort im Kanton Genf in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz	252
Abbildung 12: Primärverteilungsergebnis eines deutschen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Basel-Stadt in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz.....	258
Abbildung 13: Sekundärverteilungsergebnis eines französischen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Waadt in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz.....	260
Abbildung 14: Sekundärverteilungsergebnis eines italienischen Grenzgängers mit Arbeitsort im Kanton Tessin in Abhängigkeit vom Bruttolohn aus Sicht der Schweiz.....	262
Abbildung 15: Entscheidungsbaum für unselbständige Erwerbseinkünfte gemäss Neukonzeption	337
Abbildung 16: Entscheidungsbaum für selbständige Erwerbseinkünfte gemäss Neukonzeption	338
Abbildung 17: Methodische Vorgehensweise der Simulation	341
Abbildung 18: Simulierte Änderung der Steuerbemessungsgrundlage gemäss Neukonzeption in Mio. CHF	342
Abbildung 19: Simulierte Änderung der Steuereinnahmen gemäss Neukonzeption in Mio. CHF	343

Abbildung 20: Simulierte Änderung der Ressourcenindizes gemäss Neukonzeption	346
Abbildung 21: Simulierte Änderung der Einzahlungen in den Ressourcenausgleich gemäss Neukonzeption in Mio. CHF	347
Abbildung 22: Simulierte Änderung der Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich gemäss Neukonzeption in Mio. CHF	347
Abbildung 23: Nettobetrachtung der Auswirkungen der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen in Mio. CHF	350
Abbildung 24: Indirekte Nutzenfunktionen in Abhängigkeit des Zentrumslohns unter Berücksichtigung der Neukonzeption	354

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Anteil des Hauptsteuerdomizils bei Personengesellschaften in der deutschsprachigen Schweiz	60
Tabelle 2:	Anteil des Hauptsteuerdomizils bei Personengesellschaften in der lateinischen Schweiz	60
Tabelle 3:	Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei unselbständiger Erwerbstätigkeit	64
Tabelle 4:	Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei selbständiger Erwerbstätigkeit	65
Tabelle 5:	Sekundärverteilungsergebnis bei ausschliesslicher Zuteilung an das Hauptsteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung	106
Tabelle 6:	Einfluss der Repartition gemäss Art. 21 FiLaV auf das Ressourcenpotenzial bei ausschliesslicher Zuteilung an ein Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung	107
Tabelle 7:	Sekundärverteilungsergebnis bei ausschliesslicher Zuteilung an das Nebensteuerdomizil auf Stufe der Primärverteilung	108
Tabelle 8:	Einfluss der Repartition gemäss Art. 21 FiLaV auf das Ressourcenpotenzial bei hälftiger Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung.....	109
Tabelle 9:	Sekundärverteilungsergebnis bei hälftiger Aufteilung auf Stufe der Primärverteilung	110
Tabelle 10:	Aufgeschlüsselte Pro-Kopf-Durchschnittskosten von ausserkantonalen Zupendlern in CHF	139
Tabelle 11:	Mittelwert, Standardabweichung, Minimum und Maximum der abhängigen und unabhängigen Variablen	140
Tabelle 12:	Mittelwert, Standardabweichung, Minimum und Maximum der Kontrollvariablen	143
Tabelle 13:	Resultate der ökonometrischen Schätzung der Ausgabenelastizität.....	146
Tabelle 14:	Steuerausscheidung als Inhaberin eines Einzelunternehmens	164
Tabelle 15:	Steuerausscheidung als Teilhaberin einer Kommanditgesellschaft	167
Tabelle 16:	Steuerausscheidung als Alleinaktionärin einer Aktiengesellschaft	168
Tabelle 17:	Steuer- und Pendelstruktur der Zentrums Kantone Zürich, Bern und Genf.....	200
Tabelle 18:	Schwankungen innerhalb der barèmes bei der Bemessung des Tätigkeitsentgelts (Nordwestschweizer Konkordat).....	215
Tabelle 19:	Korrelationen zwischen Ressourcenindex, Bevölkerungsgrösse, Anzahl Zupendler und Pendlersaldo 2017	228
Tabelle 20:	Korrelationen zwischen Teilindikatoren der Bevölkerungsstruktur und Zupendlern 2014–2017	231
Tabelle 21:	Korrelation zwischen Kernstadtindikator und Zupendlern 2014–2017	232

Tabelle 22:	Ausgeglicherer Anteil der Kosten ausserkantonaler Erwerbstätiger 2017	234
Tabelle 23:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei ganzjähriger unselbständiger Erwerbstätigkeit eines Pendlers.....	300
Tabelle 24:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unterjähriger unselbständiger Erwerbstätigkeit infolge Beendigung	301
Tabelle 25:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei langjährigem echtem Wochenaufenthalt	306
Tabelle 26:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei vorübergehendem echtem Wochenaufenthalt	307
Tabelle 27:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei Arbeits- und Wochenaufenthaltsort in verschiedenen Kantonen	308
Tabelle 28:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unregelmässiger Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft	310
Tabelle 29:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei gemeinsamem Wochenaufenthalt mit dem Partner	312
Tabelle 30:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei unregelmässiger Rückkehr mit intakter Ehe oder eingetragener Partnerschaft	314
Tabelle 31:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einem Saisonarbeiter	315
Tabelle 32:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei alternierendem Wohnsitz	317
Tabelle 33:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit aktiver Mitarbeit.....	320
Tabelle 34:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft ohne aktive Mitarbeit.....	320
Tabelle 35:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit Unternehmensverlust.....	321
Tabelle 36:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einer Kollektivgesellschaft mit Unternehmensverlust II	322
Tabelle 37:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei einem Einzelunternehmen.....	324
Tabelle 38:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei geringfügiger, unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit	327
Tabelle 39:	Steuerausscheidung gemäss Neukonzeption bei fragmentierter, unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit	328
Tabelle 40:	Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Neukonzeption.....	330
Tabelle 41:	Schematische Übersicht des Primärverteilungsergebnisses bei selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Neukonzeption.....	331
Tabelle 42:	Ausgleichswirkung der Neukonzeption bei ausgewählten Kantonen.....	344
Tabelle 43:	Auswirkung der Abschaffung des Kernstädte-Teilausgleichs	348
Tabelle 44:	Verlagerung privater Schulden ins Geschäftsvermögen gemäss Neukonzeption	361

Tabelle 45:	Verlagerung geschäftlicher Schulden ins Privatvermögen gemäss Neukonzeption	362
Tabelle 46:	Bezugsstrategien unter der Neukonzeption in TCHF	366
Tabelle 47:	Auswirkung der STAF auf die Ressourcenindizes mit Basisjahr 2018.....	379
Tabelle 48:	Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Primärverteilung im realistischen Szenario.....	380
Tabelle 49:	Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Primärverteilung im extremen Szenario.....	382
Tabelle 50:	Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Sekundärverteilung im realistischen Szenario.....	383
Tabelle 51:	Simulierte Auswirkungen der Neukonzeption auf die Sekundärverteilung im extremen Szenario.....	385
Tabelle 52:	Nettobetrachtung der Auswirkungen der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen.....	386

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AER	American Economic Review
aFiLaG	Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003 in der Fassung vom 1. Januar 2012
AG	Kanton Aargau/Aktiengesellschaft
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
AI	Kanton Appenzell Innerrhoden
AJP	Aktuelle Juristische Praxis
AMM-Modell	Alonso-Muth-Mills-Modell
Amtl. Bull.	Amtliches Bulletin
Anm.	Anmerkung
AR	Kanton Appenzell Ausserrhoden
ARE	Bundesamt für Raumentwicklung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
Aufl.	Auflage
AVIG	Bundesgesetz über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzschiädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz) vom 25. Juni 1982, SR 837.0
BAFU	Bundesamt für Umwelt
BB	Der Betriebsberater
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BdBSt	Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (bis 31.12.1982 WStB; in Kraft bis 31.12.1994)
BE	Kanton Bern
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BFS	Bundesamt für Statistik
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BGer	Schweizerisches Bundesgericht
BGG	Bundesgesetz über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) vom 17. Juni 2005, SR 173.110
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BJ	Bundesamt für Justiz

BKV	Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom 10. Februar 1993, SR 642.118.1
BL	Kanton Basel-Landschaft
BS	Kanton Basel-Stadt/Bereinigte Sammlung des Bundesrechts
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
BStPra	Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis
BSV	Bundesamt für Sozialversicherungen
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101
BV 1848	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft in der Fassung vom 12. September 1848 (in Kraft bis 28.5.1874)
BV 1874	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft in der Fassung vom 29. Mai 1874 (in Kraft bis 31.12.1999)
BVerfGE	Entscheidungen des (deutschen) Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CHF	Schweizer Franken
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-A	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Januar 1974, SR 0.672.916.31
DBA-D	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971, SR 0.672.913.62
DBA-D 1972	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung vom 29. Dezember 1972
DBA-F	Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 9. September 1966, SR 0.672.934.91
DBA-FL	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juli 2015, SR 0.672.951.43

DBA-FL 1995	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 22. Juni 1995 (in Kraft bis 21.12.2016)
DBA-I	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. März 1976, SR 0.672.945.41
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11
dBSt	direkte Bundessteuer
Décret partage/JU	Décret concernant le partage de l'impôt entre les communes jurassiennes canton de Jura du 22 décembre 1988, RSJU 641.41
Dekret StG/BL	Dekret zum Steuergesetz Kanton Basel-Landschaft vom 19. Februar 2009, SGS 331.1
Diss.	Dissertation
d. h.	das heisst
DLPIC/VD	Décret fixant les modalités d'application de la loi sur les péréquations intercommunales canton de Vaud du 15 juin 2010, BLV 175.515
E.	Erwägung(en)
EF	Expert Focus
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFV	Eidgenössische Finanzverwaltung
ERU	Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung
EStG	(deutsches) Einkommensteuergesetz vom 8. Oktober 2009
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	und andere
etc.	<i>et cetera</i>
EUA	Europäische Umweltagentur
F.	Folie(n)
f./ff.	und folgende
FA	FinanzArchiv
FAG/BL	Finanzausgleichsgesetz Kanton Basel-Landschaft vom 25. Juni 2009, SGS 185
FAG/LU	Gesetz über den Finanzausgleich Kanton Luzern vom 5. März 2002, SRL 610

FAG/SG	Finanzausgleichsgesetz Kanton St. Gallen vom 23. September 2007, sGS 813.1
FAG/SH	Gesetz über den Finanzausgleich Kanton Schaffhausen vom 17. Mai 2004, SAR 621.100
FAG/SZ	Gesetz über den Finanzausgleich Kanton Schwyz vom 7. Februar 2001, SRSZ 154.100
FAG/TG	Gesetz über den Finanzausgleich der Politischen Gemeinden Kanton Thurgau vom 11. November 2002, RB 613.1
FAG/ZH	Finanzausgleichsgesetz Kanton Zürich vom 12. Juli 2010, LS 132.1
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren
FDK-Statuten	Statuten der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren vom 20. Mai 2010
FDK-Vereinbarung	Vereinbarung der FDK vom 18. September 2009 betreffend die Besteuerung der Mitglieder des Bundesrats
FE	<i>Fixed Effects</i>
FiLaG	Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003, SR 613.2
FiLaG/BE	Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich Kanton Bern vom 27. November 2000, BSG 631.1
FiLaG/BS	Finanz- und Lastenausgleichsgesetz Kanton Basel-Stadt vom 6. Juni 2007, SG 170.600
FiLaG/SO	Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich der Einwohnergemeinden (Finanz- und Lastenausgleichsgesetz) Kanton Solothurn vom 30. November 2014, BGS 131.73
FiLaG/UR	Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich zwischen dem Kanton und den Gemeinden Kanton Uri vom 25. November 2007, RB 3.2131
FiLaV	Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich vom 7. November 2007, SR 613.21
FL	Fürstentum Liechtenstein
Fn.	Fussnote(n)
FR	Kanton Freiburg
FS	Festschrift
FSrR	IFF Forum für Steuerrecht
FusG	Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) vom 3. Oktober 2003, SR 221.301
GE	Kanton Genf

GKStG/GR	Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern Kanton Graubünden vom 31. August 2006, BR 720.200
GL	Kanton Glarus
gl. A.	gleicher Ansicht
GR	Kanton Graubünden
Grenzgängerbesteuerungsabkommen vom 11. April 1983	Vereinbarung zwischen dem schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983, BBl 1983 II, S. 535 ff.
Grenzgängervereinbarung vom 3. Oktober 1974	Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974, SR 0.642.045.43
Grenzgängervereinbarung vom 23. Dezember 2020	Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri del 23 dicembre 2020
GStG/FR	Gesetz über die Gemeindesteuern Kanton Freiburg vom 10. Mai 1963, SGF 632.1
GVP	Gerichts- und Verwaltungspraxis
Habil.	Habilitation
HRM2	Harmonisiertes Rechnungsmodell 2
Hrsg.	Herausgeber
HStD	Hauptsteuerdomizil
HWP	Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung
i. d. R.	in der Regel
IFAG/FR	Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich Kanton Freiburg vom 16. November 2011, SGF 142.1
IFF	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (der Universität St. Gallen)
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
IRV	Rahmenvereinbarung für die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich (Rahmenvereinbarung) vom 24. Juni 2005, sGS 813.31.
i. S.	in Sachen
i. V. m.	in Verbindung mit
JU	Kanton Jura
Kap.	Kapitel
KdK	Konferenz der Kantonsregierungen

km	Kilometer
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KS	Kreisschreiben
KV/GR	Verfassung des Kantons Graubünden vom 14. September 2003, BR 110.100
LCdir/NE	Loi sur les contributions directes canton de Neuchâtel du 21 mars 2000, RSN 631.0
LCP/GE	Loi générale sur les contributions publiques canton de Genève du 9 novembre 1987, rs/GE D 3 05
LeGes	LeGes – Gesetzgebung & Evaluation
LI/JU	Loi d'impôt canton du Jura du 26 mai 1988, RSJU 641.11
LICom/VD	Loi sur les impôts communaux canton de Vaud du 5 décembre 1956, BLV 650.11
ln	natürlicher Logarithmus
LPF/JU	Loi concernant la péréquation financière canton du Jura du 20 octobre 2004, RSJU 651
LPFI/NE	Loi sur la péréquation financière intercommunale canton de Neuchâtel du 2 février 2000, RSN 171.16
LPIC/VD	Loi sur les péréquations intercommunales canton de Vaud du 15 juin 2010, BLV 175.51
LRPFI/GE	Loi sur le renforcement de la péréquation financière intercommunale et le développement de l'intercommunalité canton de Genève du 3 avril 2009, rs/GE B 6 08
LT/TI	Legge tributaria Cantone Ticino del 21 giugno 1994, RL 640.100
LU	Kanton Luzern
MBV	Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung) vom 27. Juni 2012, SR 642.115.325.1
Mio.	Million(en)
m. E.	meines Erachtens
m. w. H.	mit weiteren Hinweisen
NE	Kanton Neuenburg
NFA	Nationaler Finanzausgleich
Nr.	Nummer(n)
NW	Kanton Nidwalden
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

OECD-MA	OECD-Musterabkommen 2017 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OLS	<i>Ordinary Least Squares</i>
OPF/JU	Ordonnance concernant la péréquation financière canton du Jura du 23 mai 2006, RSJU 651.11
o. O.	ohne Ortsangabe
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220
OW	Kanton Obwalden
ParlG	Bundesgesetz über die Bundesversammlung (Parlamentsgesetz) vom 13. Dezember 2002, SR 171.10
RCFC/GE	Règlement concernant le calcul de la capacité financière des communes canton de Genève du 3 avril 1974, rs/GE D 3 05.20
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RDLCP/GE	Règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques canton de Genève du 30 décembre 1958, rs/GE D 3 05.04
RELCdir/NE	Règlement général d'application de la loi sur les contributions directes canton de Neuchâtel du 1 novembre 2000, RSN 631.01
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite(n)
SG	Kanton St. Gallen
SGE	St. Galler Steuerentscheide
SH	Kanton Schaffhausen
SIF	Staatssekretariat für internationale Finanzfragen
SLA	Soziodemografischer Lastenausgleich
SO	Kanton Solothurn
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SRG	Steuerrekursgericht
SRK	Steuerrekurskommission
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Schweizer Treuhänder
STAF	Steuerreform und AHV-Finanzierung
StB	Steuerbuch
StE	Der Steuerentscheid
StG	Steuergericht

StG/AG	Steuergesetz Kanton Aargau vom 15. Dezember 1998, SAR 651.00
StG/AI	Steuergesetz Kanton Appenzell-Innerrhoden vom 25. April 1999, GS 640.000
StG/AR	Steuergesetz Kanton Appenzell-Ausserrhoden vom 21. Mai 2000, bGS 621.11
StG/BE	Steuergesetz Kanton Bern vom 21. Mai 2000, BSG 661.11
StG/BL	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) Kanton Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974, SGS 331
StG/BS	Gesetz über die direkten Steuern (Steuergesetz) Kanton Basel-Stadt vom 12. April 2000, SG 640.100
StG/GL	Steuergesetz Kanton Glarus vom 7. Mai 2000, GS VI C/1/1
StG/GR	Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986, BR 720.000
StG/LU	Steuergesetz Kanton Luzern vom 22. November 1999, SRL 620
StG/NW	Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuergesetz) Kanton Nidwalden vom 22. März 2000, NR 521.1
StG/OW	Steuergesetz Kanton Obwalden vom 30. Oktober 1994, GDB 641.1
StG/SG	Steuergesetz Kanton St. Gallen vom 9. April 1998, sGS 811.1
StG/SH	Gesetz über die direkten Steuern Kanton Schaffhausen vom 20. März 2000, SHR 641.100
StG/SO	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) Kanton Solothurn vom 1. Dezember 1985, BGS 614.11
StG/SZ	Steuergesetz Kanton Schwyz vom 9. Februar 2000, SRSZ 21.10
StG/TG	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) Kanton Thurgau vom 14. September 1992, RB 640.1
StG/UR	Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri vom 26. September 2010, RB 3.2211
StG/VS	Steuergesetz Kanton Wallis vom 10. März 1976, SGS 642.1
StG/ZG	Steuergesetz Kanton Zug vom 25. Mai 2000, BGS 632.1
StG/ZH	Steuergesetz Kanton Zürich vom 8. Juni 1997, LS 631.1
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz) vom 14. Dezember 1990, SR 642.14
StP	Steuerpraxis
StR	Steuer Revue
StuW	Steuer und Wirtschaft

StV/AR	Verordnung zum Steuergesetz (Steuerverordnung) Kanton Appenzell Ausserrhoden vom 8. August 2000, bGS 621.111
StV/GL	Verordnung zum Steuergesetz Kanton Glarus vom 28. Februar 2001, GS VI C/1/2
StV/LU	Steuerverordnung Kanton Luzern vom 12. Dezember 2000, SRL 621
StV/OW	Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz Kanton Obwalden vom 18. November 1994, GDB 641.41
StV/SG	Steuerverordnung Kanton St. Gallen vom 20. Oktober 1998, sGS 811.11
StV/TG	Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern Kanton Thurgau vom 10. November 1992, RB 640.11
SV17	Steuervorlage 17
SWI	Steuer & Wirtschaft International
SZ	Kanton Schwyz
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht
TCHF	Tausend Schweizer Franken
TG	Kanton Thurgau
TI	Kanton Tessin
TREX	Der Treuhandexperte
u. a.	unter anderem
UR	Kanton Uri
v.	vom
VD	Kanton Waadt
Vereinbarung vom 29. Januar 1973	Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève du 29 janvier 1973
VGer	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO StHG	Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001, SR 642.141
VRK	Verwaltungsrekurskommission
VS	Kanton Wallis
VwGH	(österreichischer) Verwaltungsgerichtshof
z. B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins

ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht
ZG	Kanton Zug
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210
ZH	Kanton Zürich
Ziff.	Ziffer(n)
zit.	zitiert
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht
ZStP	Zürcher Steuerpraxis

I. Einleitung

1. Ausgangslage und Hintergrund

«Jene Fragen, deren gesetzliche Ordnung die Politiker allenfalls interessieren würde – etwa die Frage, ob am Wohnort oder am Arbeitsort Steuern erhoben werden sollen – sind heisse Eisen, die man lieber nicht anrührt und über die auch schwerlich eine Einigung erzielt würde.»¹

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV in Bezug auf die Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit hat ihren Ursprung in den Jahren 1867/68.² Damals legte der noch für Doppelbesteuerungsreurse zuständige Bundesrat den Grundstein für die heute weitgehend unveränderte Praxis. Diese führt im Falle eines Steuerkonflikts zwischen zwei Kantonen zu einer Verteilung des Steuersubstrats mit weitreichenden Auswirkungen auf die Kantonsfinanzen.³ Aus diesem Grund war die Frage, wie Erwerbseinkünfte auf die interessierten Kantone verteilt werden sollten, stets brisant.⁴ Während bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit das Interesse an der Besteuerung zwischen dem Wohn- und Arbeitsort kollidiert, ist dies bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zwischen dem Wohn- und Geschäftsort der Fall.⁵

Im 21. Jahrhundert hat diese Thematik nichts an ihrer Brisanz eingebüsst. Im Gegenteil führt die zunehmende Mobilität dazu, dass Erwerbstätige ihren Wohnkanton schneller und bequemer verlassen können, um in einem anderen Kanton eine Erwerbstätigkeit auszuüben.⁶ Täglich pendeln ca. 750'000 Personen in einen anderen Kanton zur Arbeit, was ca. 20 % aller Erwerbstätigen entspricht.⁷

¹ SCHLUMPF/DÜRR, S. 16.

² Vgl. für die selbständigen Erwerbseinkünfte Beschluss Bundesrat v. 21.10.1867 i. S. Robert & Comp., BBl 1868 II, S. 458; vgl. für die unselbständigen Erwerbseinkünfte Beschluss Bundesrat v. 29.4.1868 i. S. Epitoux, BBl 1869 I, S. 972.

³ Vgl. dazu hinten Rz. 17.

⁴ Vgl. das einleitend erwähnte Zitat bei SCHLUMPF/DÜRR, S. 16; vgl. ferner STUDER, Fortentwicklung, S. 79 und 86.

⁵ Vgl. zu diesen Begriffen hinten Rz. 32 ff.

⁶ Vgl. zum Megatrend der Mobilität anstelle vieler LINDEN/WITTMER, S. 16 f.

⁷ Vgl. BFS, Ständige Wohnbevölkerung, Erwerbstätige, Auszubildende: Pendler nach Kantonen 2017 [Datensatz].

Dieser Trend zu mehr Mobilität wird sich zukünftig weiter akzentuieren.⁸ Insofern erscheint es fraglich, ob die geltende Verteilung von Erwerbseinkünften, welche Mitte des 19. Jahrhunderts freilich unter anderen Prämissen entstanden ist, in der heutigen Zeit noch sachgerecht ist und für die Zukunft beibehalten werden sollte.⁹

- 3 Demgegenüber hat sich die geltende Doppelbesteuerungspraxis in Bezug auf die Verteilung der Erwerbseinkünfte zu einem Dogma entwickelt.¹⁰ Das Bundesgericht nimmt heute keine grundlegenden Abweichungen von dieser alten Praxis vor und verweist entsprechende Begehren pauschal auf das ordentliche Gesetzgebungsverfahren.¹¹ Gleichzeitig sieht der Bundesgesetzgeber seit dem Jahr 1885 keine Notwendigkeit für den Erlass eines Doppelbesteuerungsgesetzes.¹² Auch die aktuelle Lehre übernimmt dieses Dogma weitgehend unkritisch.¹³ Insofern scheint es an der Zeit – den Ratschlag im eingangs erwähnten Zitat geflissentlich ignorierend – dieses «heisse Eisen» anzupacken.

2. Zweck und Gegenstand der Untersuchung

- 4 Die oben erwähnte, über 150 Jahre alte Praxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot im Bereich Erwerbseinkünfte bildet zugleich Ausgangspunkt und Gegenstand der vorliegenden Untersuchung. Eine Analyse dieser Praxis soll aufzeigen, ob die Verteilung von Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit *de lege lata* den Anforderungen der Verfassung sowie der Finanzwissenschaft an ein Steuersystem als Ganzes genügen kann. Zudem stellt sich die Frage, ob das Verteilungsergebnis sachgerecht und aus steuersystematischer Sicht überzeugend ist. Damit kann beurteilt werden, inwiefern

⁸ Vgl. LINDEN/WITTMER, S. 16; vgl. ARE, Verkehrsperspektiven 2040, S. 133, welche von einem Wachstum von ca. 10 % bis ins Jahr 2040 ausgehen.

⁹ Diese Frage hat bereits der Kanton GE in BGE 125 I 458, E. 4b, aufgeworfen.

¹⁰ Vgl. SCHINDLER, 100 Jahre, S. 384, welcher das Kennzeichen von Dogmen in ihrer «grosse[n] Geltungs- und Ausstrahlungskraft bei gleichzeitiger Hinterfragungsresistenz» sieht; kritisch zum Gültigkeitsanspruch dogmatischer Sätze RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rz. 315 ff.

¹¹ Vgl. anschaulich BGE 125 I 458, E. 3b.

¹² Vgl. für die unzähligen Kodifikationsversuche BURCKHARDT, Kommentar zu Art. 46 BV 1874, S. 410; vgl. zuletzt in chronologisch absteigender Reihenfolge Motion Fluri; Motion Tschäppät; Motion Poggia; Postulat Amherd; Motion Grobet.

¹³ Vgl. DE VRIES REILINGH, Double imposition intercantonale, Rz. 475 ff.; LOCHER, Einführung, S. 27 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6, Rz. 40 ff.; vgl. ferner HÖHN/MÄUSLI, § 9, Rz. 16, welche die Problematik zwar anerkennen, aber keinen Handlungsbedarf im Steuerrecht sehen; KLÄSER, S. 160 ff., welcher zumindest die Praxis betreffend Wochenaufenthalter kritisch würdigt.

diese Praxis weiterhin angewandt werden sollte. Für die Würdigung werden sodann Verteilungsalternativen betrachtet und der geltenden Praxis gegenübergestellt. Anschliessend werden auf dieser Grundlage mögliche Änderungen identifiziert und ausgewählte Auswirkungen im Sinne einer summarischen Regulierungsfolgenabschätzung erörtert.

Voraussetzung, um diese Fragestellungen beantworten zu können, bildet eine gesamtheitliche Betrachtungsweise des Untersuchungsgegenstands.¹⁴ Nicht nur das Steuerrecht, sondern auch der nationale Finanzausgleich wirkt sich massgeblich auf die kantonalen Einnahmen aus.¹⁵ Dabei handelt es sich um eine wechselseitige Wirkung. Zum einen beeinflusst die Verteilung von Steuer substrat das Ressourcenpotenzial eines Kantons und damit die Finanzausgleichszahlungen. Zum anderen kann mit der Ausgestaltung des Finanzausgleichs, bspw. durch Einführung eines spezifischen Lastenausgleichs, die geltende Verteilung von Steuer substrat punktuell korrigiert werden. Zu diesem Zweck ist neben dem Steuerrecht der nationale Finanzausgleich zu berücksichtigen und in die Untersuchung einzubeziehen.

Ziel der Untersuchung ist einerseits, eine kohärente und sachgerechte Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis zwischen dem Wohnort und dem Arbeits- bzw. Geschäftsort zu erarbeiten. Andererseits soll ein Beitrag zum – in der Steuerrechtslehre weitgehend fehlenden – Verständnis des Zusammenspiels zwischen Steuerrecht und Finanzausgleich geleistet werden.

Aufgrund der Komplexität der Thematik sollen an dieser Stelle die vorgenommenen Einschränkungen bekannt gegeben werden. Nicht Gegenstand der Untersuchung bildet zunächst die selbständige Erwerbstätigkeit mit Liegenschaften im Geschäftsvermögen.¹⁶ Ferner wird die Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit in einem oder mehreren Kantonen ausserhalb des Geschäftsorts mittels Betriebsstätten ausgeschlossen.¹⁷ Das Vorliegen von Liegenschaften und Betriebsstätten berührt vor allem das Verhältnis zwischen dem Geschäftsort und einem weiteren Nebensteuerdomizil, weshalb der Mehrwert einer Berücksichtigung für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand begrenzt erscheint. Des Weiteren wird bei der Betrachtung des interkantonalen Verhältnisses von der interkommunalen Ebene abstrahiert.¹⁸

¹⁴ Vgl. HÖHN, Praktische Methodik, S. 12, welcher von der «richtigen Problemsicht» spricht und diese mit der «normativen Distanz» in Verbindung bringt.

¹⁵ Vgl. ausführlich hinten Rz. 19.

¹⁶ Vgl. dazu anstelle vieler HÖHN/MÄUSLI, § 15, Rz. 8 ff.; § 28, Rz. 1 ff.

¹⁷ Vgl. zur sog. interkantonalen Unternehmung anstelle vieler HÖHN/MÄUSLI, § 26, Rz. 1 ff.

¹⁸ Indessen wird das interkommunale Steuerrecht als Quelle für Verteilungsalternativen berücksichtigt; vgl. dazu hinten Rz. 451 ff.

3. Gang der Untersuchung

- 8 Die Arbeit gliedert sich in vier Hauptblöcke. In einem ersten Hauptblock (II.) soll die Verteilung von Einkünften aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit *de lege lata* vorgestellt werden. Dazu werden einerseits die Primärverteilung gemäss dem interkantonalen Steuerrecht (1.) und andererseits die Sekundärverteilung gemäss unterschiedlichen Finanzausgleichsmechanismen (2.) unterschieden.¹⁹ Während bei der Primärverteilung die bundesgerichtliche Rechtsprechung anhand von Fallkonstellationen systematisch aufgearbeitet sowie rechtshistorisch gewürdigt wird, steht bei der Sekundärverteilung vor allem der nationale Finanzausgleich mit dem Ressourcenausgleich und dem soziodemografischen Lastenausgleich im Vordergrund.
- 9 Die im Rahmen des ersten Hauptblocks dargestellte Verteilung von Erwerbseinkünften *de lege lata* wird im zweiten Hauptblock (III.) einer umfassenden Würdigung aus rechtlicher und ökonomischer Sicht unterzogen. Diese wird wiederum in je ein Kapitel zur Primärverteilung (1.) und zur Sekundärverteilung (2.) unterteilt. Bei der Primärverteilung liegt ein besonderes Augenmerk auf dem Verteilungsergebnis. Nach der Herleitung eines geeigneten Bewertungsmassstabs wird das Verteilungsergebnis mithilfe einer eigenen empirischen Analyse beurteilt. Daneben werden verfassungsrechtliche sowie finanzwissenschaftliche Anforderungen an die Primärverteilung formuliert und es wird untersucht, inwiefern diese durch das geltende Recht erfüllt werden können. Ebenfalls soll auf die Steuersystematik eingegangen werden. Bei der Sekundärverteilung stehen die Auswirkungen des Ressourcenausgleichs, des soziodemografischen Lastenausgleichs sowie von weiteren Finanzausgleichsmechanismen auf das Primärverteilungsergebnis im Zentrum der Analyse.
- 10 Im dritten Hauptblock (IV.) werden in einem ersten Kapitel auf der Grundlage von rechtsvergleichenden Methoden verschiedene Verteilungsalternativen identifiziert und mit der Verteilung im interkantonalen Verhältnis verglichen (1.). Als Verteilungsalternativen dienen das internationale Steuerrecht sowie das interkommunale Steuerrecht, wobei ergänzend die innerkantonalen Finanzausgleichsmechanismen einbezogen werden. Aufbauend auf den Erkenntnissen des zweiten Hauptblocks und unter Berücksichtigung der Verteilungsalternativen wird anschliessend eine Neukonzeption für die Verteilung von Erwerbseinkünften im interkantonalen Verhältnis *de lege ferenda* entwickelt (2.). Dazu werden konkrete Normvorschläge mit diversen Anwendungsbeispielen ergänzt.
- 11 Der vierte Hauptblock (V.) beinhaltet eine summarische Regulierungsfolgenabschätzung der entwickelten Neukonzeption in Bezug auf drei ausgewählte

¹⁹ Vgl. zu den Begriffen Primär- und Sekundärverteilung hinten Rz. 17 ff.

Bereiche. Einerseits soll mithilfe einer Simulation der Steuereinnahmen und Finanzausgleichtransfers versucht werden, die Auswirkung der Neukonzeption auf die Kantonsfinanzen aufzuzeigen (1.). Andererseits werden die Auswirkungen auf die Pendlermobilität, Zersiedelung und Infrastruktur sowie auf den interkantonalen Steuerwettbewerb abgeschätzt (2.). Als Letztes wird erläutert, inwiefern die Neukonzeption auf die Steuern als Einflussfaktor bei Sachverhaltsgestaltungen einwirkt (3.).

Abschliessend wird im Rahmen der Schlussbetrachtung (VI.) auf die wesentlichsten Erkenntnisse zurückzukommen sein. Neben einer Zusammenfassung (1.) rundet ein Ausblick die Untersuchung ab (2.). Grafisch lässt sich die bausteinartige Struktur wie in Abbildung 1 darstellen. 12